

連結会計基準の韓米日比較

李 重 熙*
(訳) 金 鏞 淇**

I 序 論

韓国のある経済新聞は、1997年度より進行している会計基準の制定および改正作業は、ひとつの「会計革命」であると表現した¹⁾。1998年7月に、「リース会計準則」を大幅に改正し、また、1998年12月11日付で一般的に認められている会計原則のうち、もっとも代表的な「企業会計基準」も大幅に改正され、1998年10月22日付で「企業集団結合財務諸表準則」を新たに制定した。そのみならず「結合財務諸表準則」と「金融業種別会計処理準則」を新たに制定したし、「繰延法人税解釈」、「部門別会計に対する解釈」、「注釈事例に対する解釈」の制定を推進している。そして、会計の概念体系を確立する為に、研究を続けている。

このような「会計革命」の核をなすものは「企業結合会計」である。既存の「連結財務諸表基準」と「連結財務諸表準則」を統合し、新たな「連結会計準則」を制定したし、「企業集団結合財務諸表準則」も制定され施行段階に入っている。そして既存の「合併会計準則」を「企業引受合併等に関する会計準則」に改正する作業も殆ど完成の段階に入っている。また、1999年以降、「連結会計準則」を大幅に改正する予定である。

* 啓明大学校経営学部教授

** 啓明大学校産業経営研究所特別所員、嶺南大学校名誉教授

1) 『毎日経済新聞』, 1998.9.1.

連結財務諸表見直しに関する意見書

中間連結財務諸表等の作成基準の設定に関する意見書

連結キャッシュフロー計算書の作成基準等の設定に関する意見書

一方、企業結合に関し、米国における現行の一般的に認められる会計原則は、1959年に発表された会計研究公報第51号と財務会計基準審議会の第94報告書である。しかし、1995年10月には公開草案を発表して改正作業を推進中である。そして、日本は、1975年6月に一連の連結財務諸表作成に関する会計基準を制定し、1977年より証券取引法により作成を義務づけた。1997年2月には、連結会計基準を大幅に改正した「連結財務諸表制度に関する意見書」を発表し、1998年3月には「中間連結財務諸表等の作成基準設定に関する意見書」と「連結キャッシュフロー計算書作成基準設定に関する意見書」を発表した。

このように、韓国と米国と日本は、より適正な連結会計基準の制定の為に努力している。このような努力は、国別に行われているが、「会計基準の国際化」という大きな流れに従い、他国の会計基準を参照しながら行われているところである。従って、会計基準の比較はたいへん重要な課題となる。

このような観点から、本稿は、韓国と米国と日本の連結会計基準を比較し、その結果をふまえて、これからの方針につき示唆をえたいとおもう。このような努力は会計情報利用者が経済的意見決定を行うにあたり、会計基準の国際的比較の可能性を高め、有用な会計情報を得るのに寄与するであろう。そのみならず、会計基準の制定および改正の担当機関においても、会計基準の発展に関し相当に有効な示唆を得ることであろう。

II 連結会計基準比較の為の枠組

1. 会計基準比較の目的

企業が当面する経済環境は、急変しつつある。その中でも、金融システムと資本市場の国際化・貿易自由化等は、企業の生存と発展の為に戦略修正を迫られている。特に、国際資本家は国境をこえた投資対象を探し求めており、これらの動向は特定国家の為替市場を含む資本市場に大きな影響をおよぼしている。

国際資本家にとって、その投資対象を探し求める為に、世界的に散在している投資対象企業が作成する財務諸表が、比較可能でなければならない。この為には、国際間会計基準の差異を認識し、財務諸表を修正しなければならない。そして、国際資本市場において資本を調達しようとする企業は、母国の会計基準に従い作成した財務諸表を、資本調達対象国家の会計基準により修正するか、さまもなくば外国の会計基準により別途の財務諸表を作成しなければならない。このような過程において発生する費用と時間を節約する為には、会計基準の国際比較が必要であり、ひいてはなおその国際化が要請される場所である。

このように、会計基準の国際比較は、たいへん重要な課題であり、多くの学者と研究機関がその必要性について言及しているが、米国の財務会計基準審議会 (FASB) が提示している、その比較の目的は、多くの示唆を提供している²⁾。

ここでは、会計基準を国際的に比較する目的を次のように挙げている、

1) その比較可能性を増大せしめ、会計基準の質を改善することにより、投資家と債権者が意思決定を行うにあたり、財務諸表の有用性を増進せしめる。

2) 他国の国際的な基準設定機関、ならびにその財務諸表利用者・作成者・監査人および会計教育者等より新たな洞察とアイデアを得ることにより、会計基準制定過程を改善せしめ、

なお、これらを通じ会計基準の向上を図る。

3) 海外ならびに国内企業が、自国の資本市場を活用するにあたり、財務諸表要件の同質性 (equality) を促進せしめる。

2. 会計基準差異の分類

一般的に、比較を行うときは、類似点と差異点を発見し、これに対し説明を行う。そして、この場合、差異の説明は類似の説明よりも、より多くを得ることができる³⁾。会計基準の比較においても、類似点の発見よりも差異点の発見がより重要であるとおもわれる。従って、本稿においても類似点よりも差異点を中心に考察を進めたい。

会計基準の差異は、一般的な接近方法 (general approach) と実行指針 (implementation guidance) の側面より、次のようにいくつかの類型に区分することができる⁴⁾。

1) 一般的な接近方法と実行指針がともに異なる為に発生する差異：

例えば、子会社個別純資産の公正価値合計額の中、親会社持分相当額が親会社の投資原価を超過する場合、米国は、投資有価証券を除外した非流動資産の公正価値より、比例的に差引くように規定しているが、韓国と日本は、その差額を連結調整勘定により会計処理するように規定している。このような差異がこれに属し、財務諸表にたいへん重要な影響をおよぼしている。

2) 一般的な接近方法は類似しているが、実行指針が異なる為に発生する差異：

例えば、貸借対照表日以後に発生する偶発項目に対し、米国と国際会計基準の一般的な接近方法は類似している。しかし、米国の会計基準は、25個の文段に該当する例題と説明を、付録

2) Financial Accounting Standards Board, *The IASC-U.S. Comparison Project: A Report on the Differences between IASC Standards and U.S. GAAP*, Edited by Carrie Bloomer, 1996, pp.5-6.

3) 尹現東, 李重熙 共訳, 『財務報告의 目的과 会計情報의 質的 属性』啓明大 出版部, 1990, pp.149-152.

4) このような区分は次の文献を参照して再構成したものである。

鄭載元, 『国際会計基準 受容을 위한 實證的分析』, 経営研究, 韓国産業経営学会, 第13巻 特集 (通巻 第17号), 1998, pp.14-15., FASB, *op. cit.*, pp.17-19.

<表 1> 会計基準制定機関の比較

区 分	韓 国	米 国	日 本
法律上の制定機関	金融監督委員会	SEC	大蔵省
実際の制定機構	会計基準審議委員会	FASB	企業会計審議会
組織形態	政府傘下機構	独立機構	政府傘下機構
資金支援	政府	政府, 民間	民間
関連機関	証券監督院 会計管理局	FAF, EITE	企業財務制度研究会
公式的諮問機構	基礎小委員会(臨時)	FASAC	諮問機構(臨時)
会計基準の形態	法規	GAAP	法規

(*) 資料, 証券監督院 会計管理局『会計制度 改善 推進計画』1998. 6. 30., p.19.

に提示しているが、国際会計基準は一般的な用語上の認識を取扱う三つの文段のみを含んでいる。状況の如何によっては、このような差異が財務諸表上の差異を招くこととなる。

3) 代替的な接近方法を許容するに伴って発生する差異：

このような差異はなお二つに区分することができる。即ち、ある国においては代替的な手続を許容するけれども、他の国においてはこれを許容しない場合、そして、比較対象となる国がみな代替的な手続を許容しているけれども、企業が他の手続を適用する為に差異が発生する場合がある。例えば、子会社の純資産の公正価値の合計が、帳簿価値と一致しない場合、韓国の連結財務諸表準則は、親会社持分相当額を公正価値として評価する部分時価評価法のみを許容しているけれども、日本の基準は、そのみでなく全面時価評価法をも許容している。このような差異がこれに該当する。

4) 比較対象の国の中、何れか一方にのみ導入することにより発生する差異：

日本においては取扱っていない項目に対し、韓国の会計基準においては指針を提供している場合、または、その反対の場合がある。例えば、韓国では、結合財務諸表を導入しているが⁵⁾、日

本においてはこれを導入していない。このような差異がこれに該当する。

本稿においては、このような四つの差異に焦点をあわせるが、差異の区分は、主要項目別に提示し、このような差異が上記四つの中何れに該当するかについて言及したい。

3. 会計基準の制定機関

会計基準の制定機関をみれば、その国の会計基準の独立性と公正性を判断することができる。特に、政府で行うよりは、民間機構において会計基準の制定ならびに改正を担当しておれば、政策的な目標と会計基準の制定目標が相衝突する場合、会計基準の中立性を確保するのに有利となる。

米国は、法律上の制定機構と実際の制定機構が分離している。即ち、法律上においては、SECが担当しているけれども、実際においてはFASBが会計基準の制定と改正を行っている。しかし、韓国と日本においては、法律的にも実際のにも政府が担当している。

このような差異を要約したのが、<表 1>である。

韓国では、政府主導の会計基準の制定および改正が、独立性と公正性において問題があるのを認め、この制定権限を民間会計基準制定機構に委任することを検討しているが、この委任は

5) 結合財務諸表の導入に関しては次の資料が参考となる。

李重熙, 「結合財務諸表의導入」, 『経営研究』, 韓国産業経営学会, 第13巻, 特集号(通巻17号), 1998,

次のような三段階をふんで行われる展望である⁶⁾。

1 段階：制定権限を委任せず民間会計基準制定機構を運営——

民間機構が関係機関より財源を調達し、自律的に基準制定機構または会計研究院を設立運営する段階である。これを通じ基準制定機構または会計研究院は、政府よりの支援・干渉を排除し、独立性を確保することができるし、企業会計と関連する多様な研究を行い、政府に企業会計基準の制定と改正に関する資料を提供し、政策建議を担当することができる。

2 段階：制定権限は委任するが、証券先物委員会の承認を受けるものとする——

第1段階を通じ、会計基準を制定する能力・人力・財政の確保ならびに関係機関よりの独立性が十分に確保されると判断されるとき、第2段階として企業会計基準の制定権限を委任するが、証券先物委員会の承認を受けることとする。

3 段階：制定権限の完全な委任——

すべての条件が充足されたとき、企業会計基準の制定権限を民間機構に委任する。民間機構に委任する方法は、米国のSECのように宣言的に認めることにより、この基準に関する最終責任は、証券先物委員会が負担することとなる。

III 韓米日連結会計基準の差異

1. 各国の連結会計制度

1) 韓国の連結会計制度

韓国では、1974年7月18日付大統領令第7199号による「上場法人等の会計処理に関する規程」と、1974年4月17日付財務部令第1098号の「上場法人等の財務諸表に関する規則」において、1976年1月1日より連結財務諸表を作成するよう規定することにより、上場法人に対する連結会計制度が導入された。そのみならず、非上場法人に適用される会計基準の「企業会計原則」と「財務諸表規則」においても、連結財務諸表を作成するよう規定されていた。従って、米国

も日本も、企業において先ず作成した後、制度化されたが、韓国においては、実務界の経験をへず制度化がさきに行われたとみることができる⁷⁾。

一方、1981年12月23日付の企業会計基準が制定されることにより、その当時二元化されていた一般的に認められている会計原則、即ち、「上場法人等の会計処理に関する規程」と「企業会計原則」が一元化された。企業会計基準は「上場法人等の会計処理に関する規程」の内容を大部分受容することとなり、連結財務諸表基準に関する規定も、そのまま受容された。しかし、企業会計の一般的指針を提供する企業会計基準の性格を考慮して、企業会計基準から連結会計に関する規定を削除し、その代わりに証券管理委員会が別途に制定し得るよう委任した。この委任規定により証券管理委員会は、1985年1月1日付をもって、「連結財務諸表基準」を制定した。この制定においては、持分率基準のほかに支配力基準を追加して導入した。

その後、1987年と1992年、1994年と1996年には、連結財務諸表基準が改正された。1987年改正のときは、実務適用の混乱を避ける為、下位規定に該当する「連結財務諸表基準に関する準則」を制定した。この準則も、1992年と1994年ならびに1996年に改正された。1998年に至り、会計基準の制定機関の変更に伴い、既存の「連結財務諸表基準」と「連結財務諸表準則」を統合して、新たな「連結財務諸表準則」を制定したが、これは1998年4月1日より適用されている⁸⁾。

2) 米国の連結会計制度

米国において最初に作成された連結財務諸表は、1892年に National Lead Company が作成したものである⁹⁾。しかし、現代的な様式の連結財務諸表を最初に作成した会社は、United States Steel Corporation である。その後、この

7) 崔昌順,『連結財務諸表論』, 貿易経営社, 1993, pp.14-15.

8) 証券監督院 会計管理局, 前掲報告書, p.2.

9) 鄭龍根,『最新高級会計』, 貿易経営社, 1995, p.57.

6) 証券監督院 会計管理局,『会計制度改善 推進計画』, 未刊行報告書, 1998.6.p.18.

作成慣行が広く行われるようになり、作成方法も漸次改善されるようになった。しかし、当時は今日に比べて、いろいろな面において未熟な点があったし、作成基準も統一されていなかった¹⁰⁾。

このような過程において、米国公認会計士協会の会計手続委員会は、1950年に企業結合会計に対する最初の公式的公表である、会計研究公報第40号を発表した。この委員会は1953年、会計研究公報第40号に重要な変更を加えることなく、会計研究公報第43号の第7章Cに統合した¹¹⁾。そして、連結財務諸表と関連する現行の一般的に認められている会計原則は、米国公認会計士協会が、1959年に発表した会計研究公報第51号¹²⁾と財務会計基準審議会が1987年に発表した第94報告書¹³⁾である。1959年に発刊した会計研究公報第51号は、会計手続委員会の最終の公表であるが、規範的であるよりは主として叙述的であった。即ち、若干の前提とともにその当時において受容された実務を叙述したものであった¹⁴⁾。

そして、財務会計基準審議会は広範囲な連結プロジェクトの一環として、1987年10月に第94報告書を発行したが、この報告書は異質的な (nonhomogeneity) 子会社を連結範囲から除外するよう規定した会計研究公報第51号の規定を削除した。従って、親会社の統制が一時的であるか、多数株主が統制できない場合を除いては、すべての子会社を連結に含めるように改正した。

一方、米国公認会計士協会の研究部は1961年に、「会社間投資に対する会計 (Accounting for

Intercompany Investment)」という暫定的主題の下に研究を始めた。この調査研究は、その範囲がたいへん広く概念的な問題を含んでいたため、会計原則審議会が閉鎖された1973年まで、その研究は完成されなかった。しかし、部分的に完成した研究結果は、意見書第18号¹⁵⁾の公表に大きく寄与した。そして、米国公認会計士協会の連結に関連した主要な関心事は六つの文書として作成され、1978年より1981年の間に財務会計基準審議会に移送された¹⁶⁾。

証券取引委員会は、公開企業の連結と関連して指針を提供している。その例としては、1983年3月に発表した、専門会計公報第51号がある¹⁷⁾。この公報は、子会社が株式を発行することにより親会社の持分比率に変動を来す場合の、公開企業連結会計に対する指針を提供している。

一方、FASBは1991年9月10日付で討議メモ「連結政策および手続」を発表した。そして、1995年10月16日付で公開草案「連結財務諸表：政策と手続」を発表した後、1996年1月15日まで意見を収斂した¹⁸⁾。この公開草案にあらわれた主要改正内容は、支配力基準を採択していることである。即ち、公開草案においては、ほかの実体に対する支配を法律的支配 (legal control) と実質的支配 (effective control) に区分し、連結範囲に対し具体的に列挙している。

また、現行米国の一般的に認められている会計原則である、会計研究公報第51号においては、営業上関連のある多くの会社を、個人が支配している場合と、連結から除外されている子会社集団の財務状態ならびに経営成果を表現する為に、結合財務諸表を作成することが望ましいと規定されている。そして、1995年に発表された公開草案においても、会計研究公報第51号の内

10) 崔昌順, 前掲書, p.12.

11) FASB, *FASB Discussion Memorandum-Accounting for Business Combinations and Purchased Intangibles*, 1976, pp.A-1.

12) AICPA, *ARB No.51-Consolidated Financial Statements*, August 1959.

13) FASB, *FASB Statement No.94-Consolidation of All Majority-owned Subsidiaries*, October 1987.

14) FASB, *Discussion Memorandum-Consolidation Policy and Procedures*, September 1991, par.15.

15) AICPA, *APB Opinion No.18-The Equity Method of Accounting for Investment in Common Stock*, March 1971.

16) FASB, *Discussion Memorandum*, par.25.

17) SEC, *Staff Accounting Bulletin-Accounting for Sales Stock by a Subsidiary*, March 1983.

18) FASB, *Exposure Draft-Consolidated Financial Statements:Policy and Procedures*, October 1995.

容を、若干の字句修正のみでそのまま引用している。しかし、結合財務諸表を作成しなければならない条件、または、関連実体の個別財務諸表を除外しなければならない条件を決定する為には、より多くの研究と教育ならびに審議が必要であると主張している。そして、この報告書を作成する時点で、現行実務において適用している判断的接近を、相当な水準まで改善し得るような、ある程度の基準を開発するのは容易でないという見解を示し、会計研究公報第51号の結合財務諸表関連規定を改正するような、公正草案の範囲を拡大しないように方針を決定した¹⁹⁾。

このように、米国における現行の一般的に認められる会計原則では、結合財務諸表を導入しているが、実際においてはその作成の必要がなく、殆ど作成が行われていない²⁰⁾。

3) 日本の連結会計制度

日本の学界は、韓国よりも約10年程先立って、連結会計問題を論じている。しかし、公式的に連結会計制度を導入したのは、韓国に比べて1年後れている。日本において、連結財務諸表の実用性が認識されたのは、主として二つの理由からである²¹⁾。その中のひとつは、米国の預託証券、外債の発行であったし、もうひとつは、証券取引法上の連結財務諸表の制度化であった。一番目の理由は、1960年代初よりあらわれ始めた資本国際化の波によるものであり、二番目の理由は、一部企業の粉飾決算を防止する為の制度的措置であった。

日本では、1961年、ソニーが最初に連結財務諸表を作成した。当時、ソニーは株式を米国の証券市場に直接上場することができなかった為、預託証券を流通させる為、ニューヨーク証券取引所に登録する為の書類の一部として、連結財務諸表を作成するようになった。ソニーの後につづいて、日本の多くの財閥グループがニューヨークあるいはロンドンで代替証券を発行する

ようになり、これから連結財務諸表の作成が一般化された²²⁾。

一方、1960年代に至り、日本企業の集団化現象が著しくなり、大蔵省は連結会計情報の必要性を認めるようになった。特に、山陽特殊鋼の粉飾事件をはじめとしていくつかの中堅企業の粉飾経理事件が社会問題となり、これらの問題には、子会社に対する内部販売等子会社を利用した粉飾事例が多かった。これを契機として、1965年3月、大蔵大臣は会計原則制定機関である企業会計審議会に諮問するに至った²³⁾。これにより、企業会計審議会は1967年5月「連結財務諸表に関する意見書」を提出したが、時期尚早であるという与論がはげしく、結実をみるに至らなかった。しかし、1971年6月、大蔵省は証券取引法に根拠をおく企業内容の公示制度を強化する為、連結財務諸表の制度化に対し、再び諮問を行うようになった。そこで、企業会計審議会は、1975年6月、「連結財務諸表の制度化に関する意見書」、「連結財務諸表原則」および「連結財務諸表原則注解」IIを完成し、大蔵省に提出した。大蔵省は、この原則と注解を即時受諾したのは勿論、これを施行する為に後続規定を公表し、1977年4月1日以降証券取引法により有価証券申告書、または、有価証券報告書を提出する会社は、必ず連結財務諸表を作成するよう義務づけた。勿論、この連結財務諸表は公認会計士による監査を受けなければならない²⁴⁾。

一方、1997年6月、企業会計審議会は、「連結財務諸表制度に関する意見書」を発表している。この意見書も、米国の公開草案のように支配力基準の採択を、主要な意見として提示している²⁵⁾。そして1998年3月「中間連結財務諸表等の作成基準設定に関する意見書」²⁶⁾と「連結キ

19) *ibid.*, par.134.

20) 南相午,『会計理論』,日新社,1995,p.761.

21) 李大善ほか5名,『高廷燮의 連結財務諸表論』,茶山出版社,1997,pp.26~27.

22) 崔昌順,前掲書,pp.13~14.

23) 加藤力雄,「歴史的経緯と連結財務諸表の位置づけ」,『企業会計』,Vol.45, No.11.(1993),pp.32~37.

24) 李大善ほか5名,前掲書,崔昌順,前掲書,参照.

25) 企業会計審議会,『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』,1997.

キャッシュフロー表等の作成基準設定に関する意見書」²⁷⁾を公表し、1998年10月には「連結財務諸表制度における自社ならびに関連会社の範囲に関する具体的取扱」を公表した²⁸⁾。しかし、結合財務諸表の導入に関しては、何等言及がない。

2. 比較対象となる連結会計基準

上記のように、韓国・米国および日本は、連結会計基準の改正作業を推進してきた。韓国は、結合財務諸表準則を制定しており、1999年度に連結財務諸表準則を大幅に改正する予定である。日本は連結会計基準を改正した意見書を公表したし、米国は改正の為の公開草案を公表して意見を収斂している。従って、現行の連結会計基準、または、公開草案が比較対象となり得る。

過去の経験にてらし、会計基準の改正は、公開草案の範囲をそれほど大きく逸脱することはないので、公開草案を比較すれば、会計基準の改正作業に相当寄与することができる。このような理由で、本稿では、韓国の現行連結財務諸表準則、日本の意見書、米国の公開草案を、比較の対象とする。

3. 連結会計制度に対する一般的比較

韓国の連結財務諸表準則には、連結財務諸表の目的に対し明らかに言及していない。しかし、企業集団結合財務諸表準則には、「結合財務諸表とは、企業集団の財務状態と経営成果ならびに現金の流れ等の財務情報を、会計情報の利用者に提供する為に、企業集団が作成する財務諸表をいう」と定義することにより²⁹⁾、間接的な方法をもってその目的に言及している。

米国の公開草案においては、連結財務諸表の目的を、明らかにしている。即ち、公開草案に

よれば、「連結財務諸表の目的は、主として親会社の株主と債権者および資源供給者の為に親会社と子会社が、丁度一つ以上の支店あるいは部門をもつ単一の実体であるかのように、すべての資源を保有し、すべての活動を遂行する報告実体であると看做し、この実体の財務状態と経営成果および現金の流れをあらわすものである」。このとき、ほかの法実体を一つの報告実体に連結する基準は、集団に属する各実体の個別資産に対し、親会社が支配することによりその実体の資産の使用を指揮する能力の有無の如何である³⁰⁾。日本の意見書をみれば、「連結財務諸表は、支配従属関係にある二つ以上の会社が構成している企業集団を、一つの組織体とみなし、親会社が当該企業集団の財務状態および経営成果を総合的に報告する為に作成したもの」と規定している³¹⁾。

そして、連結財務諸表の報告対象は、米国の公開草案には明らかに示されている。即ち、米国の公開草案は、「親会社の株主と債権者および資源供給者の為に……」と言及している。この対象を明らかにすることは、次に言及する連結に対する基本的な観点と関連するので、韓国と日本は、これを明らかにする必要がある。

連結会計基準の適用範囲は、韓国は株式会社、日本は会社および会社に準ずる事業体と規定しており、米国は営利企業のみならず非営利組織までも含めている。

一般原則として示しているのをみれば、韓国と日本は、ほぼ同様であるが、米国は財務会計基準審議会の財務会計概念に関する、第2報告書の内容を反映することにより、既存の研究結果である概念体系による、一般原則(質的属性)を体系的に示している。

そして、親会社と子会社の決算日が異なる場合の会計手続は、韓国と日本は同一であるが米国はそうでない。即ち、韓国と日本は、連結会計基準においては、決算日の差異が3ヶ月以内の場合、そのまま連結し、そうでないときは仮

26) 企業会計審議会、『中間連結財務諸表等の作成基準の設定に関する意見書』, 1998.3.

27) 企業会計審議会、『連結キャッシュフロー計算書等の作成基準の設定に関する意見書』, 1998.3.

28) 企業会計審議会、『連結財務諸表制度における子会社及び関連会社の範囲の見直しに係る具体的な取扱い』, 1998.10.30.

29) 証券先物委員会(韓国),「企業集団 結合財務諸表準則」, 1998,第1章3.가.

30) FASB, *Exposure Draft*. par.7.

31) 企業会計審議会(日本),『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』, (原則), 第一。

<表2> 連結会計制度に対する一般的比較

区 分	韓 国	米 国	日 本
会計基準の形式	連結財務諸表準則	本文と付録A・B・C	「連結財務諸表原則」と『連結財務諸表原則注解』に区分
報告対象	会計情報の利用者に企業集団に関する財務情報提供(結合準則)	主として親会社の株主と債権者および資源供給者	報告対象に対する言及がない
適用範囲	具体的言及がないが株式会社	営利企業と非営利組織	会社および会社に準ずる被支配事業体
一般原則(質的属性)	比較可能性(比較する形式)継続性、重要性(明瞭性)	原価効率性、目的適合性、信頼性、比較可能性(完全性・真实性)	眞実性・重要性 明瞭性、継続性
決算日の差異	3ヶ月以内でなければ仮決算	既存の3ヶ月基準削除	3ヶ月以内でなければ仮決算
会計基準の差異	特別な事由がなければ一致	子会社が会計基準において認められる方法を選択した場合許容	同一な環境の下に行われた同一な性格の取引については原則的に統一
結合財務諸表	結合財務諸表準則制度	採択	採択せず

決算を行うよう規定している。米国では、現行連結会計基準が採択している3ヶ月基準を、公開草案では採択していない³²⁾。

親会社と子会社が採択している会計基準が相異なるとき、これに対する規定も相異なる。即ち、韓国の会計基準は、子会社が採択している会計処理方法は特別な事由がない限り、一つの親会社の会計処理方法に一致させるよう規定している(連結準則第8条)。この規定における特別な事由が何であるかの解釈の問題があるが、これを連結会社の経済的実質を正しく表現する為採択した会計手続が相異なる場合が特別な事由であるとすれば、次の米国の会計基準と同様である。

日本の連結財務諸表原則は、同一環境下で行

われた同一の性質の取引等について、親会社および子会社が採用する会計処理の原則および手続は、原則として統一しなければならないと規定している(連結原則第3・2)。

しかし、米国の公開草案は、連結実体がいくつかの支店あるいは部門をもつ単一実体でなく、分離された法的実体を通じて運営されている為、一般的に認められる代替的な会計処理手続(例えば、在庫原価を決定するとき許容される先入先出法・後入先出法等)のうち、何れか一つを選択しているとき、その各々が尊重されなければならないという意味で、親会社と子会社の政策が異なっている場合、これを必ず一致せしめるよう要求するのは、望ましいことではないという結論を出している。しかし、連結財務諸表は類似した取引または事件に対して、一貫性のある会計政策を適用すべきであると規定している³³⁾。海外または特殊な産業において運営さ

32) 米国の公開草案が3ヶ月基準を、それ以上許容する必要がないと判断する理由は、この基準を採択した会計研究公報第51号が発表された後、電子通信と経営情報システムおよび技法が大きく発展したからである。FASB, *Exposure Draft*, par. 133.

33) *ibid*, par.131.

れている子会社が親会社と異なる会計政策を採択しているときは、子会社は親会社に一致させなければならない³⁴⁾。

一方、企業の所有構造と関連して、米国は、営業上関連している多くの会社を、個人が支配している場合と、連結より除外された子会社集団の財政状態と経営成果を表現する為に、結合財務諸表の作成が望ましいと規定している。そして、韓国は、「企業集団結合財務諸表準則」を制定して、より具体的な会計方法および手続を制定しているが、日本は、未だ結合財務諸表の導入を準備していない。上記連結会計制度の一般的な内容に対する比較を、要約すれば、＜表2＞のようになる。

ちなみに、桃山学院大学総合研究所紀要本号の巻末に、韓国の「企業集団結合財務諸表準則」の日本語訳が掲載されている。関心ある読者は参照されたい。

4. 連結範囲の比較

1) 韓国の連結範囲

韓国の連結財務諸表基準は、支配・従属関係の成立の判断に関し、「株式会社の外部監査に関する法律施行令」の規定による（連結基準第3条）。外監法施行令によれば、支配・従属関係は、株式会社が直前事業年度末現在、ほかの株式会社の発行株式総数（商法第370条の規定による議決権のない株式は除外）の中、次のように所有している場合、その株式会社（親会社）とほかの株式会社（子会社）の関係をいう³⁵⁾。

① 株式会社がほかの株式会社の発行株式総数の100分の50をこえて所有する場合

② 株式会社がほかの株式会社の発行株式総数の100分の30をこえて所有し、当該株式会社の最大株主である場合、但し、証券管理委員会が

定める基準に該当する場合は、支配・従属関係が成立しないものとする。

③ 第1号または第2号の規定による親会社と子会社（子会社の子会社を含む）が合併するか、子会社の子会社が合併して、ほかの株式会社の発行株式総数の100分の30をこえて所有し、当該株式会社の最大株主である場合、但し、証券管理委員会が定める基準に該当する場合は、支配・従属関係は成立しないものとする。

上記基準のうち、①の基準は持分率基準に該当し、②と③の基準は支配力基準に該当する。

2) 米国の連結範囲

現行、米国の一般的に認められる会計原則では、持分率基準のみを採択している。しかし、米国の公開草案では法律的支配と実質的支配基準を、何れも採択している。即ち、法律的支配が存在する場合、当然連結の範囲に含まれるし、法律的支配以外にも次の各号の一つに該当することにより、実質的支配が存在する場合は、連結範囲に含まれる³⁶⁾。

① 相当な少数議決権（約40%）をもち、同時に重要な持分をもつ他の当事者がおらないか、他の当事者により組織化された集団が存在しない場合

② 最近の選挙において、他の実体の主要意思決定機関の候補者任命過程を支配し、その機関の構成員の中多数を選出する能力をもつ場合

③ 転換により期待効益をこえる危険の負担がなく、所有者の選択により多数の議決権をもって転換しうる証券の所有、またはその他の権利を通じ多数の議決権を得る一方的な能力（unilateral ability）をもつ場合

④ 株式または構成員の議決権が存在しないが、a 設立者以外の他の実体は変更ができず、b 理事会の権限を含め他の実体が未来のすべての純現金の流れ、またはその他の経済的効益を実質的に設立者に提供できるように制限する定款・規則、あるいはその他未来の経済的効益を実質的に設立者に提供するように制限した定款・規則、または信託契約書上の条項をもって

34) *ibid*, par.131. 日本で行われている減価償却方法の比較は、日本は63.3%が定率法を適用しており、37.5%が定額法を適用している。米国は95.3%が定額法である。大倉雄二郎、「連結決算にみる日米会計基準の相違とその影響」、『会計』、第152～6号、(1997.12)、pp.44～56.

35) 株式会社の外部監査に関する法律施行令第1条の3第1項。

36) FASB, *Exposure Draft*, par.14.

設立された実体と、関係がある場合

⑤ ある会社を解散させる能力をもちながら、そのような解散による経済的原価が期待効益を超過しない状況において、他の会社資産に対する請求権に従って、個別資産を統制することができる一方的な能力をもつ場合

⑥ 有限責任パートナーシップ (a limited partnership) の独占的持分をもっている場合

3) 日本の連結範囲

日本でも、過去においては持分率基準（持株基準）のみを採択していた。しかし、1997年6月6日に公表された意見書においては、持分率基準とともに支配力基準も採択している。具体的内容は次の通りである³⁷⁾。

(1) 他の会社の議決権の過半数を所有している場合は、他の会社の意思決定機関を実質的に支配していないことが明らかでない限り、その他の会社は子会社に該当する。

(2) 他の会社に対する議決権の所有比率が100分の50以下であっても、高い比率の議決権を保有しており、次の各号に該当する場合は、他の会社の意思決定機関を実質的に支配していないことが明らかでない限り、その他の会社は子会社に該当する。

① 議決権を行使しない株主が存在することにより、株主総会において議決権の過半数を継続的に占めることができると認められる場合

② 役員、関連会社等の協力株主が存在することにより、株主総会において議決権の過半数を継続的に占めることができると認められる場合

③ 役員、もしくは従業員である者、またはこれらであった者が、引き続き取締役会構成員の過半数を占めている場合

④ 重要な財務および営業の方針決定を支配する契約等が存在する場合

上記、(1)の規定は持分率基準に対する言及であり、(2)の規定は支配力基準であるとみることができる。

4) 3ヶ国連結範囲の比較

連結会計基準において規定している連結の範囲のみを比較すれば、米国の公開草案がもっとも広範囲に規定しており、つぎが日本であり、韓国がもっとも狭いといえる。しかし、韓国と米国は、連結財務諸表のほかに結合財務諸表を導入している。そして、韓国は、連結会計基準とは別途に「企業集団結合財務諸表準則」を制定して、具体的に作成手続等をも示している。しかし、米国は宣言的にのみ採択している。一方、日本は、結合財務諸表を導入していないので、連結会計基準の規定のみにより、その範囲を比較するのには若干問題がある。従って、結合財務諸表の作成範囲までを含めれば、韓国のその範囲がもっとも広いといえる。

一方、韓国と日本は、支配の概念に対する具体的な定義を行わないまま、持分率基準と支配力基準という側面から、連結の範囲を規定している。しかし、米国は支配の概念をまず定義し、つぎに具体的判断基準を示している。

米国の財務会計基準審議会は、ある実体に対する「支配 (control) を、ある実体の資産に対して影響を及ぼしうる力 (power over an entity's assets), 即ち、ある会社が自身の所有資産を使用しうるのと同じ方法で、ほかの実体の個別資産を使用し、その資産の使用を指揮し得る力」と定義している³⁸⁾。そして、ある実体に対する支配の形態を、法律的支配と実質的支配に区分している³⁹⁾。もし、ある実体がほかの実体の取締役のうちの多数を選出または任命し得る程十分な支配無条件的権限を持っているか、定款そのほか契約によりこのような権限を持っているとすれば、支配実体がほかの実体を法律的に支配する支配無条件的な権限を持っているので、このような支配を法律的支配 (legal control) という。このような支配無条件的な法律的権利以外の手段による支配を実質的支配 (effective control) といい、大部分の実質的支配は相当な少数議決権 (a large minority voting interest) の所有とともに、ほかの有利な状況がともに存在する場合にあらわれる。

37) 企業会計審議会（日本）、『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』, (原則) 第三, (注解) 5。

38) FASB, *Exposure Draft*. par.10.

39) *ibid*, par.13.

<表3> 連結会計の基本原則比較

区 分	韓 国	米 国	日 本
基本原則	収益・費用対応原則	原価原則	収益・費用対応原則
取得原価を超過する純資産の公正価値	連結調整貸に計上	投資有価証券を除外した非流動資産の公正価値から比例的に差引く	連結調整勘定に計上
連結調整貸還入	5年以内の決算期に毎期均等額還入	計上せず	20年以内に定額法・その他合理的方法により償却

5. 連結会計の基本原則に対する比較

連結会計の基本原則という側面よりみれば、米国は、韓国および日本と異なる。このような差異は、子会社に対する投資原価が、子会社個別純資産の公正価値合計額のうちで、親会社持分相当額に至らない場合における、会計処理により知ることができる。米国の場合、その差額を投資有価証券を除外した非流動資産の公正価値より比例的に差引くが、韓国と日本は、連結調整勘定で会計処理を行っており、これは連結会計の基本原則が異なる為におこるのである。このような差異は非支配持分が存在する場合、営業権の評価に関する規定にも影響を及ぼすのであるが、この詳細は次のようである。

米国の場合、原価原則を基本原則として採択することにより、取得原価を超過する資産を記録することができなくなる。しかし、韓国と日本は、原価原則に対する例外を認めるとともに、収益・費用対応原則を採択することにより取得原価を超過する資産を公正価値として記録し、その差額を連結調整(貸)として計上する。資産を公正価値として記録することにより、その資産が償却対象資産である場合、企業に効益を提供する期間に互り減価償却費を適正に計上し、収益と対応せしめることができ、償却対象資産でない場合、未来の処分損益を適正に計上することができるようになる。

一方、このような過程において記録される連結調整貸の会計処理と関連し、韓国では、計上年度より5年以内の決算期に毎期均等額を還入し、日本では、20年以内に定額法そのほか合理

的な方法により償却するよう規定している。米国の会計基準によれば、連結調整勘定は発生しない。

このような差異は、接近方法の差異に該当し、たいへん重要である。何故ならば、各国の会計に対する全般的な視点を反映するのと同時に、財務諸表に及ぼす影響も大きいからである。換言すれば、このような差異は、会計の基本原則の中の一つである原価原則に対する例外を認めても、適正な期間損益を報告するよう会計基準を制定するか、そうでなければ原価原則を固守するかの問題に関連し、これは、資産と損益にたいへん重大な影響をおよぼす。

上記の、基本原則の比較を要約すれば<表3>のようになる。

6. 連結概念の差異

連結財務諸表をどう見るかにより、その作成手続・作成方法等が異なり得る。既述の連結概念は、経済的単位概念・親会社概念および持分比例連結概念であった。このような概念は、連結理論ともいわれているが⁴⁰⁾、ここにおいては連結概念の用語を使用する。

親会社概念 (parent company concept) は、親会社株主に対し目的適合の情報を提供することが、その基本目的であるという観点より出発する。この概念によれば、連結財務諸表は親会社の貸借対照表上に計上されている投資勘定の

40) 例えば、Charles H. Griffin, Thomas H. Williams and James R. Boatsman, *Advanced Accounting*, Richard D. Irwin, Inc., 1991. p. 53.

代わりに、これに対応する子会社の資産と負債に取替えて表示し、また投資損益の代わりに、これに対応する子会社の収益と費用に取替えて表示し、親会社財務諸表の拡張と看做す。

経済的単位概念 (economic unit concept) は実体概念 (entity concept) とよぶこともあるが、支配・従属概念が成立すれば、法律実体 (即ち、親会社と子会社) に区分された集団が登場することとなり、この集団は同一な経営者の統制の下に単一実体として営業活動を遂行することとなる。その為、連結財務諸表は新たに登場する集団に対し、情報を提供する為に作成するものと看做す。

持分比例連結 (proportionate consolidation) 概念は親会社概念の変形であり、「比例的連結 (pro rate consolidation) ともいう。この概念の下においては、子会社の資産・負債・収益・費用・利得ならびに損失の中から、親会社持分に該当するもののみを連結財務諸表に報告する。

三つの連結概念の差異は、主として外部株主持分の性格⁴¹⁾、投資消去差額の処理、子会社の損失の中に外部株主持分に該当する金額が外部株主持分額を超過する場合の会計処理および外部株主持分純利益または外部株主持分純損失の損益計算書記載等に関する規定をみればわかる。

上記三つの概念を比較する為に作成したのが表4である⁴²⁾。この概念に対しては、一般的に知られているので具体的説明は省く。

韓国の連結会計基準は、親会社概念を採択している。このように主張しうる根拠は、次の通りである⁴³⁾。

1) 外部株主持分は、連結貸借対照表の負債と資本の間に記載する (連結準則別紙第1号様式)。即ち、外部株主持分は、負債でもなく資本でもないの、負債と資本の間に記載するよう規定したのである。

2) 投資消去差額の原因が、子会社の特定資

産あるいは負債を帳簿価額と異なる価額に評価したことにより発生したことが客観的に立証できる場合は、当該資産か、あるいは負債に加えまたは減ずる方法により処理する。このとき子会社の帳簿価額と異なる価額に評価された資産の場合、親会社持分に該当する差額のみを加えまたは減ずる (連結準則第13条第2項)。

3) 子会社の損失の中、外部株主持分に該当する金額が、外部株主持分を超過する場合、その超過額を親会社持分に負担させる (連結準則第17条第4項)。即ち、外部株主は有限責任である為子会社の損失に対しては責任を負わない。

4) 連結損益計算書を作成するにあたり、外部株主持分純利益を差引き、外部株主持分純損失を加算し、当期純利益を計算する (連結準則第25条第1号)。

ついで、日本は、親会社概念と経済的単位概念を両方ともに採択しているとみることができる。このように主張し得る根拠は次の通りである。

1) 連結貸借対照表の作成にあたり、支配権獲得日の子会社資産と負債の金額は、部分時価評価法、または全面時価評価法により評価する⁴⁴⁾。ここで、部分時価評価法とは親会社概念を反映するものと判断されるし、全面時価評価法とは経済的単位概念を反映するものと判断できる。

2) 親会社の投資勘定と、これに対応する子会社の資本勘定を相殺消去するにあたり差異が発生するとき、その差額を連結調整勘定とする⁴⁵⁾。この規定が、どの概念に従ったのかは明らかでないが、連結調整勘定に計上される金額は、既に言及した子会社資産と負債の金額を評価する方法と関連があるので二つの連結概念を、ともに反映したものと判断できる。

しかし、現行日本の連結財務諸表規則においては、少数株主持分を負債の部末尾に記載するよう規定することにより、親会社概念を採択したものと解釈することもできる⁴⁶⁾。そして、少

41) 韓国は外部株主持分、日本は少数株主持分、米国は非支配持分 (noncontrolling interests) という用語を使用する。

42) FASB, *Discussion Memorandum*, pp.34-35. より一部抜粋

43) 李重熙,『企業結合会計』,経文社,1999.

44) 企業会計審議会 (日本),『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』, (原則), 第4, 2.

45) 上掲意見書, 第4, 3.

<表 4> 連結概念の比較

会計処理の問題	経済的単位概念	親会社概念	持分比例概念
作成対象となる報告実体	2 個以上の法的実体に構成される営利企業—親会社と子会社	親会社実体+子会社の純資産の中親会社の株主持分に該当する部分	親会社概念と同一
連結条件	直接または間接的に実体の営業および財務政策を樹立し得る能力をもつ場合	親会社が他の法的実体の持分の中多数を保有している場合	親会社概念と同一
連結財務諸表の意義	親会社と子会社を構成する営利実体の資産・負債・持分・収益および費用の合計	子会社に対する投資と投資損益を子会社の資産・負債・収益・費用および外部株主持分等に取り替えることにより修正された親会社財務諸表	親会社概念と同一
外部株主持分の意義	連結実体持分の一部	負債または資本ではなく、一種の準負債(qualified liability)またはリブリッジ技法(leverage technique)	外部株主持分と子会社の資産・負債・収益および費用の中、外部株主持分に該当する部分は除外
外部株主持分の貸借対照表上報告	所有者持分として報告	負債と資本の間に報告	全部除外
外部株主持分純損益	純損益として報告	一般的に純損益計算のとき差引	全部除外
内部取引およびこれによる損益	すべての内部取引が消去され、これによる損益は、未実現と看做され全額消去	親会社持分に該当する部分は消去しこれによる損益は未実現と看做し消去	親会社持分に該当する内部取引は消去し、これによる損益は、未実現と看做し消去
取引日の識別可能な子会社の資産と負債	公正価値として記録	親会社持分に該当する部分は公正価値、外部株主持分に該当する部分は帳簿価値	親会社持分に該当する部分のみ公正価値としても記録(外部株主持分に該当する部分は除外)
取得日の営業権	子会社の推定公正価値より個別純資産の公正価値合計を差引いた金額または支配持分の取得原価より取得個別純資産の公正価値合計を差引いた金額	親会社の投資金額とこれに対応する子会社個別純資産の公正価値の差異	親会社概念と同一

＜表5＞ 各国が採択している連結概念の比較

区 分	韓 国	米 国	日 本
連結概念	親会社概念	経済的単位概念	親会社概念または経済的単位概念
親会社持分以外の持分を指す用語	外部株主持分	非支配持分(noncontrolling interest)	少数株主持分
(上記持分の)性格	言及なし(資本と負債の間に記載)	負債でもなく資本でもない	言及なし(負債の末尾に記載)
子会社資産と負債の評価	親会社持分相当額のみ公正価値により評価	識別可能なすべての資産と負債を公正価値により評価	部分時価評価法と全面時価評価法の中選択
営業権(連結調整借)	親会社持分相当額のみ連結調整借に計上	親会社持分相当額のみ営業権に計上	子会社資産と負債の評価法選択により決定
外部株主持分に該当する内部実現損益の消去	部分除去または按分除去	按分除去	按分除去
営業権(連結調整借)償却	5年以内の毎決算期に均等額	40年以内の毎決算期に均等額	20年以内に定額法そのほか合理的な方法

数持分が存在する子会社が計上した内部未実現損益は、親会社と少数株主の持分比率につれ、親会社持分と少数株主持分に配分するよう規定しているのは、経済的単位概念に立脚しているものといえることができる⁴⁷⁾。

一方、米国は、既存の連結会計基準の親会社概念を採択しているが、公開草案では経済的単位概念に変えた。このように判断できる根拠は次の通りである。

1) 米国の公開草案においては、連結財務諸表を親会社と子会社を含む実体に対する報告と看做すことにより、既存の立場とは異なり親会社概念の採択を放棄した⁴⁸⁾。

2) 外部株主持分を適切な科目、例えば「子会社に対する非支配持分(noncontrolling interest in subsidiaries)」の科目とし、支配持分とは別途に報告するよう規定している⁴⁹⁾。

3) 親会社が、子会社の持分の中100%未満の

持分を取得した場合、子会社個別純資産の公正価値から非支配持分に該当する金額を、非支配持分として報告するよう規定している。しかし、このときも非支配持分に該当する営業権は報告しない⁵⁰⁾。その理由は、親会社概念に立脚しているというよりも、非支配持分に該当する営業権を認めれば、これが取得原価主義の例外となる為と、解釈することができる。

4) 子会社が、ほかの連結会社に販売し、その子会社に非支配持分が存在する場合、経済的単位概念によれば子会社が計上する内部未実現損益は全額消去し、支配持分と非支配持分に配分するのであるが、公開草案ではこの方法を受入れた⁵¹⁾。

しかし、米国の公開草案においても、子会社の純損失の中、非支配持分に該当する金額が非支配持分を超過する場合、その超過する損失を親会社持分に負担させ、外部株主持分純利益を、連結純利益から差引くのは⁵²⁾、経済的単位概念よりは、親会社概念によったものとみることが

46) 大蔵省、連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則 第41条。

47) 企業会計審議会(日本)、『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』、(原則)、第5、3(3)。

48) FASB, *Exposure Draft*, par.111.

49) *ibid*, par.102.

50) *ibid*, par. 27.

51) *ibid*, pars.129-130.

52) *ibid*, par. 23.

できる。従って、完全な経済的単位概念であるというよりは、一般的に経済的単位概念に従ったということができる。

なお、営業権または連結調整借勘定の償却と関連して、償却期間と方法において多少相異なる。韓国の場合は、計上年度より5年以内の会計期間に亘り均等額を償却し、米国は、40年以内、日本は、20年以内に亘り定額法、そのほか合理的方法により償却するよう規定している。

上記3ヶ国が採択している連結概念を要約して比較すれば<表5>の通りである。

IV 結 言

本稿は、会計情報利用者が経済的意思決定を行うにあたり、会計基準の国際的な比較可能性を高め、有用な会計情報を得るのに寄与し、会計基準の制定および改正を担当する機関に示唆を提供することを目的とし、韓国と米国および日本の連結会計基準を、比較したものである。

その結果によれば、未だ、三国家の連結会計基準間には相当な差異が発見された。特に、韓国と日本の連結会計基準においては、類似している点が多く、米国とは相当な差異が認められた。

この比較の結果、著しくあらわれた差異を要約すれば、次の通りである。

1. 米国は、民間機構が連結会計基準の制定および改正を担当しているが、韓国と日本は、政府が担当している。このような差異は、会計基準の独立性と公正性に関連している。

2. 連結会計基準の総則に該当する一般的内容について比較した結果、米国は、その報告対象と目的を明らかにしているが、韓国と日本は、これを明らかにしていない。そして、親会社と子会社の決算日の差異に対する調整において、韓国と日本は、3ヶ月基準を固守しているが、米国は、この基準を削除した。そして、韓国と米国は、結合財務諸表を導入しているが、日本は導入していない。

3. 連結の範囲は、韓国がもっとも広範囲であり、次が米国・日本の順である。

4. 連結会計の基準原則と関連して、米国は、

原価原則の例外を認めていないが、韓国と日本は、これを認め収益・費用対応原則を強調している。

5. 連結概念を比較すれば、韓国は、親会社概念を採択しており、日本は、親会社概念と経済的単位概念の中、何れかを選択し得るよう規定しているものと判断できる。しかし、米国の公開草案は、既存の親会社概念より脱皮し、経済的単位概念に変えた。

以上の差異を調整しながら、連結会計基準を国際化する為には、各国の会計環境を考慮した、理論的分析が伴わなければならない。連結会計基準の国際的調和と関連して、平松一夫教授の次のような主張は、たいへん示唆に富むものとおもわれる。

「会計基準の国際的調和にみられる動向には、それがいわゆる「G4+1」によって方向づけられているという厳しい現実がある。アメリカ・イギリス・カナダ・オーストラリアの4ヶ国に国際会計基準委員会 (IASC) を加えた「G4+1」は、アングロサクソン会計圏を形成する国々であり、結局はこれが世界の会計を支配しているという批判も、しばしば聞かれるところである。しかしながら、これまで国際的調和をめぐる舞台では、やや消極的な姿勢しかとってこなかったわが国 (日本) が、こうした批判的意見を述べたとしても、政策的にはほとんど意味をなさない。わが国 (日本) をとりまくアジア諸国も、今ではほとんどが IAS を自国の会計基準の基礎としている。国際的に孤立することを避けようとするのであれば、わが国 (日本) としては、当面は、国際的調和の動向に、いかに対応するかを検討するしかない。もちろん、長期的には国際動向の形成にわが国 (日本) がどのように貢献しうるかを検討することも必要である」⁵³⁾。

この研究について、これから次のような側面より、追加的研究が必要であろうとおもわれる。

1. 会計基準の国際化と関連し、国際会計基準が重要な役割を担当している現実を考え、国

53) 平松一夫、「連結会計基準の国際的調和をめぐる現代的課題」、『会計』、第151～4号、(1997.4)、pp. 16-28.

際会計基準との比較研究を行わねばならない。

2. 会計基準の差異があるとき、必ずしも「G4+1」の基準が合理的であるとはいわれないので、韓国と日本の会計基準の中、理論的に支持され得る基準につき、より深く研究を行い国際的動向の形成に貢献するよう努力しなければならない。特に連結会計の基本原則と関連し、韓国と日本が採択している、原価原則に対する例外の認定部分につき、具体的な研究が望ましい。

参 考 文 献

- 南相午,『会計理論』,1995,日新社。
『毎日経済新聞』,1997.12-1998.2。
尹現東 李重熙 共訳,『財務報告의 目的과 会計情報의 質的 属性』,啓明大 出版部,1990。
李大善 의 5명,『高廷燮의 連結財務諸表論』茶山出版社,1997。
李重熙,『企業結合会計』経文社,1999。
李重熙,「結合財務諸表의 導入」,『経営研究』韓国産業経営学会,第13巻 特輯(通巻 第17号),1998, pp.199-234。
鄭相根,「連結会計에 관한 比較法的 研究」,『安岩法学』安岩法学会,1993(創刊号),516-553。
鄭龍根,『最新高級会計』,貿易経営会社,1997。
鄭載元,「国際会計基準 受容을 위한 實證的 分析」,『経営研究』韓国産業経営学会,第13巻 特輯(通巻 第17号),1998, pp.163-197。
『朝鮮日報』,1997.12。
證券監督院 会計管理局,『会計制度 改善 推進計劃』,1998.6.30。
崔昌順,『連結財務諸表論』貿易経営社,1993。
韓国公認会計士会,『最新会計關聯規定集』國・英文對比版,1997。
加藤力雄,「歴史的経緯と連結財務諸表の位置づけ」,『企業会計』,Vol.45 No.11(1993, 11), pp.32-37。
企業会計審議会,『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』1997.6。
企業会計審議会,『中間連結財務諸表等の作成基準の設定に関する意見書』,1998.3。
企業会計審議会,『連結キャッシュフロー計算書等の作成基準の設定に関する意見書』,1998.3。
企業会計審議会,『連結財務諸表制度における子会社及び関連会社の範囲の見直しに係る具体的な取扱い』,1998.10.30。
大倉雄次郎,「連結決算にみる日米会計基準の相違とその影響」,『会計』,第152-6号(1997.12), pp.44-56。
稲垣富士男,『国際会計基準』,同文館,1996。
連結財務諸表の用語,様式及び作成方法に関する規則 第41条。
平松一夫,「連結会計基準の国際的調和をめぐる現代的課題」,『会計』,第151-4号(1997.4), pp.16-28。
AICPA, *ARB No.51-Consolidated Financial Statements*, August 1959。
AICPA, *APB Opinion No.18-The Equity Method of Accounting for Investment in Common Stock*, March 1971。
Carrie Bloomer (editor), *The IASC-U.S. Comparison Project: A Report on the Similarities and Differences between IASC Standards and U.S. GAAP*, FASB, 1996。
FASB, *FASB Statement No.94-Consolidation of All Majority-owned Subsidiaries*, October 1987。
FASB, *Discussion Memorandum-Consolidation Policy and Procedures*, September 1991。
FASB, *Exposure Draft-Consolidated Financial Statements: Policy and Procedures*, October 1995。
Griffin, Charles H., Thomas H. Williams, James R. Boatsman and Don W. Vickrey, *Advanced Accounting*, Richard D. Irwin, Inc., 1991。
Harried, Andrew A., Leroy F. Imdieke and Ralph E. Smith, *Advanced Accounting*, John Wiley & Sons, Inc., New York, 1991。
Minter, Frank C., *Handbook of Accounting and Auditing*, Warren, Gorham & Lamont, 1996。
Selden, Neil (editor), *Accounting Trend & Techniques*, AICPA, 1995。